

COUR ADMINISTRATIVE

Numéro 25028C du rôle
Inscrit le 17 novembre 2008

Audience publique du 19 février 2009

**Appel formé par l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg
contre un jugement du tribunal administratif
du 23 octobre 2008 (n° 24090 du rôle) rendu dans un litige ayant opposé les
époux et, ..., à l'Etat
en matière d'impôt sur le revenu**

Vu la requête d'appel, inscrite sous le numéro 25028C du rôle et déposée au greffe de la Cour administrative le 17 novembre 2008 par Madame la déléguée du gouvernement Monique ADAMS, agissant au nom et pour compte de l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg, en vertu d'un mandat lui conféré à cet effet par le ministre des Finances du 4 novembre 2008, dirigée contre le jugement du tribunal administratif du Grand-Duché de Luxembourg du 23 octobre 2008 (n° 24090 du rôle) ayant, à la requête de Monsieur et de son épouse, Madame, demeurant ensemble à L-..., annulé une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 5 décembre 2007 (nos. C 13906 et C 13911 du rôle) qui avait rejeté comme non fondées leurs réclamations dirigées contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des personnes physiques (taxations d'office) pour les années 2002 et 2003, émis le 29 décembre 2006, par le bureau d'imposition Luxembourg . ;

Vu le mémoire en réponse déposé au greffe de la Cour administrative le 28 novembre 2008 par Maître Jean-Pierre WINANDY, avocat à la Cour, demeurant à Luxembourg, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom des époux, préqualifiés;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe de la Cour administrative le 29 décembre 2008 par la déléguée du gouvernement;

Vu le mémoire en duplique déposé au greffe de la Cour administrative le 6 janvier 2009 par Maître Jean-Pierre WINANDY au nom des époux;

Vu les pièces versées au dossier et notamment le jugement entrepris;

Le rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Madame la déléguée du gouvernement Monique ADAMS et Maître Marc DAUBENFELD, en remplacement de Maître Jean-Pierre WINANDY, pour les intimés en leurs plaidoiries à l'audience publique du 20 janvier 2009.

Devant l'omission, par les époux et, de déposer des déclarations d'impôt, le bureau d'imposition Luxembourg . de la section personnes physiques du service d'imposition de l'administration des Contributions directes émit à leur égard, le 29 décembre 2006, les bulletins de l'impôt sur le revenu pour les années 2002 et 2003 lesquels, sur base d'une taxation d'office des revenus, fixèrent pour l'année 2002 un revenu imposable ajusté de 363.855,22 € et pour l'année 2003 un revenu imposable ajusté de 369.600 €.

Par lettres respectivement des 23 février et 7 mars 2007, Monsieur ..., d'une part, et Madame ..., d'autre part, introduisirent des réclamations auprès du bureau d'imposition Luxembourg . contre les deux bulletins de l'impôt sur le revenu des années 2002 et 2003.

Par décision du 5 décembre 2007 (nos. C 13906 et C 13911 du rôle), le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé «*le directeur*», rejeta leurs réclamations comme non fondées. Il estima que, comme les réclamants n'avaient réservé aucune suite aux mandements, à une sommation-astreinte et à une décision liquidant l'astreinte, les ayant chaque fois invités à remettre la déclaration pour l'impôt sur le revenu de l'année en cause, le bureau d'imposition avait dû recourir à la taxation conformément au paragraphe 217 de la loi générale des impôts, *Abgabenordnung*, en abrégé «*AO*». Il estima encore que les contribuables ne doivent s'imputer qu'à eux-mêmes les conséquences éventuellement désavantageuses de la taxation, lorsque c'est par suite de leur propre comportement fautif qu'il a été nécessaire de recourir à cette mesure, que l'obstination de retenir des déclarations jusqu'à ce que le bureau d'imposition soit forcé de procéder par voie de taxation, tient du pari à ce que le bureau d'imposition, par ignorance de certains faits, établisse un revenu imposable inférieur à celui réalisé, pour conclure qu'étant donné que le droit aux voies de recours ne saurait être converti en instance réparatrice des taxations ressenties comme défavorables, alors même que la production de déclarations dans un délai de réclamation de moins de trois mois prouve que leur remise n'avait aucune raison de traîner pendant des années, les réclamations des époux étaient à rejeter.

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 18 février 2008, inscrite sous le numéro 24090 du rôle, les époux introduisirent un recours contentieux tendant principalement à la réformation, et subsidiairement à l'annulation de la décision du directeur du 5 décembre 2007.

Dans son jugement du 23 octobre 2008, le tribunal administratif expliqua que la taxation des revenus constitue le moyen qui doit permettre aux instances d'imposition, qui

ont épuisé toutes les possibilités d'investigation sans pouvoir élucider convenablement tous les éléments matériels du cas d'imposition, d'arriver néanmoins à la fixation de l'impôt; qu'elle consiste à déterminer et à utiliser une valeur probable ou approximative, afin d'aboutir à une évaluation de la base imposable, correspondant dans toute la mesure du possible à la réalité économique, ce procédé comportant nécessairement une marge d'incertitude. Il souligna cependant que l'inexactitude et la prise en compte, par l'administration fiscale, d'une marge de sécurité est licite, dès lors qu'elle est faite avec mesure et modération, la taxation d'office ne constituant pas une mesure de sanction à l'égard du contribuable, mais un procédé de détermination des bases d'imposition compte tenu des éléments à disposition du bureau d'imposition, même applicable à l'égard des contribuables soigneux et diligents.

Concernant le cas d'espèce, le tribunal constata que les époux, malgré les maints rappels et les liquidations d'astreinte, n'avaient pas donné suite aux injonctions administratives de remettre les déclarations d'impôt concernées des années 2002 et 2003 et que celles-ci, ainsi que les pièces justificatives afférentes, n'avaient été remises au directeur que dans le cadre de leur réclamation contre les bulletins d'impôt établis par la voie de la taxation d'office.

Le tribunal en conclut que le directeur avait retenu à bon droit que le bureau d'imposition était tenu, conformément aux termes du paragraphe 217 AO, de recourir à la voie de la taxation d'office pour fixer les bases d'imposition.

En ce qui concerne la mission du directeur, le tribunal retint que celui-ci est tenu de procéder d'office à l'examen de la situation de fait et de droit à la base de la réclamation, ce qui implique un réexamen intégral de la situation du contribuable et l'établissement de l'impôt en lieu et place du bureau d'imposition, le directeur bénéficiant des mêmes prérogatives que celles revenant au bureau d'imposition dans le cadre de la procédure d'imposition, étant ainsi tenu de prendre en considération tous les éléments de fait lui soumis, y compris les éléments de fait dont le bureau d'imposition ne disposait pas encore lors de la détermination de la base imposable et qui ne sont présentés que durant l'instance de réclamation. Il en tira qu'il appartient dès lors au directeur de vérifier notamment si les bases imposables fixées par la voie de la taxation d'office se rapprochent autant que possible de la réalité économique et si la marge de sécurité fixée par le bureau d'imposition a été établie avec mesure et modération.

A partir de ces principes, le tribunal arriva à la conclusion que c'était à tort que le directeur, saisi par les époux d'une réclamation dirigée contre les bulletins d'impôt sur le revenu pour les années 2002 et 2003, s'était contenté de vérifier le principe du recours à la taxation d'office, sans procéder à un examen au fond de la situation des contribuables et en refusant de prendre en compte tant les déclarations d'impôt concernant les années fiscales litigieuses et annexées à la réclamation, que les pièces justificatives afférentes. Il retint qu'en omettant de procéder à un examen au fond de la situation des réclamants et de tenir compte des éléments factuels à sa disposition, le directeur avait méconnu ses obligations et, dans le cadre de son pouvoir de réformation de la décision du directeur, annula celle-ci pour maintenir dans le chef des époux la possibilité de voir

toiser leur réclamation à un niveau non contentieux, et renvoya le dossier en prosécution de cause devant le directeur.

Par requête déposée le 17 novembre 2008 au greffe de la Cour administrative, l'Etat a régulièrement relevé appel du jugement du 23 octobre 2008.

Au fond l'Etat souligne qu'en vertu du principe de coopération entre le contribuable et le bureau d'imposition, basé sur la confiance réciproque des deux parties en cause, le premier a l'obligation légale de faire une déclaration d'impôt et le second a celle de procéder à l'examen et au contrôle de celle-ci. En cas de contestation du bulletin émis à l'issue d'une procédure d'imposition régulière, se caractérisant par une instruction complète rendue possible grâce à la coopération du contribuable, celui-ci aurait le droit de présenter une réclamation au directeur qui serait alors tenu de procéder à un réexamen intégral de la déclaration, tout en ayant à sa disposition les mêmes éléments et mêmes droits que le bureau d'imposition. Il en conclut que le réexamen intégral ne serait pas à confondre avec une première procédure d'imposition et qu'en particulier, l'on ne saurait, sans violer le but de la loi, par un refus de collaboration avec le bureau d'imposition, transformer le rôle du directeur de celle d'une instance de contrôle en une instance de première imposition en lieu et place du bureau d'imposition. Il précise que loin de consacrer une obligation inconditionnelle de réexamen intégral du dossier, la loi laisserait au directeur la faculté de ne pas statuer du tout sur une réclamation, étant donné qu'après un silence du directeur de six mois après l'introduction d'une réclamation, le contribuable aurait la faculté de s'adresser directement au tribunal administratif. Ceci témoignerait de la différence de nature entre le premier examen, obligatoire et intégral, de la déclaration fiscale par le bureau d'imposition et le réexamen de celle-ci, facultative pour le directeur.

L'Etat estime que toute interprétation contraire aboutirait à permettre un recours abusif au directeur et à instaurer une inégalité entre les contribuables qui respectent leurs obligations en déposant une déclaration d'impôts dans les délais légaux et les contribuables fautifs qui tentent leur chance – sans risque – en se faisant taxer, quitte à exercer une réclamation auprès du directeur au cas où la taxation se révèle trop importante.

Il estime que c'est partant à bon droit que dans sa décision entreprise, le directeur a retenu que *"les contribuables ne doivent s'imputer qu'à eux-mêmes les conséquences éventuellement désavantageuses de la taxation, lorsque c'est par suite de leur propre comportement fautif qu'il a été nécessaire de recourir à cette mesure (...)"*.

En ordre subsidiaire, l'Etat fait plaider que les époux ... n'auraient pas présenté de pièces justificatives quant aux recettes et dépenses pour les exercices litigieux des années 2002 et 2003. Dans le cadre de la procédure de réclamation, les déclarations d'impôt déposées tardivement ne sauraient valoir preuve de la réalité de la situation déclarée. Même s'il était vrai que le bureau d'imposition ne saurait mettre en cause la déclaration ou demander des justificatifs qu'en présence de doutes raisonnables, la situation serait différente dans le cadre d'une procédure de réclamation devant le directeur, où ces déclarations ne constitueraient que de simples affirmations dépourvues

d'une présomption de sincérité ou d'exactitude. Le contribuable serait obligé d'exposer les raisons et motifs pour lesquels il se sent lésé et faire accompagner cette motivation détaillée des pièces justificatives nécessaires afin de permettre au directeur d'évaluer le bienfondé de la réclamation. A défaut, par les époux, de présenter le détail de leurs revenus déclarés au titre des années 2002 et 2003, ainsi que la comptabilité afférente, ceux-ci n'auraient pas démontré pourquoi les montants déclarés devaient être retenus comme correspondant à la réalité. Il s'ensuivrait que la réclamation devant le directeur serait mal fondée.

Plus subsidiairement encore, l'Etat soutient que la taxation des revenus des époux serait régulière puisqu'effectuée en conformité avec les exigences du paragraphe 217 AO, les calculs effectués l'ayant été d'une manière aussi objective que possible, sur base de données existantes et reposant sur des présomptions de probabilité.

Les époux demandent le rejet de l'appel. Ils expliquent que le directeur applique aux contribuables récalcitrants une «taxation-sanction» inadmissible. L'omission de remettre une déclaration s'expliquerait par la situation de rupture entre conjoints qui se serait soldée, entre-temps, par le divorce des parties.

L'administration ne saurait remplacer les sanctions légalement prévues – astreintes, contraintes – par des sanctions non prévues par la loi et dénaturer la taxation en sanction.

Si carence il y avait, elle serait à rechercher également chez le directeur qui aurait pu et dû adresser des rappels aux époux et leur demander des pièces de nature à lui permettre de les imposer convenablement. La loi imposerait à l'administration des contributions d'instruire les affaires dans les deux sens. Aucune distinction ne serait à opérer, dans la manière de procéder, suivant qu'il s'agit d'une imposition opérée suite au dépôt d'une déclaration d'impôt ou d'une taxation d'office.

Le paragraphe 217 AO est libellé comme suit:

« (1) Soweit das Finanzamt die Besteuerungsgrundlagen (einschließlich solcher Besteuerungsgrundlagen, die für eine gesonderte Feststellung nicht vorgeschrieben ist) nicht ermitteln oder berechnen kann, hat es sie zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

(2) Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Steuerpflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft oder eine Versicherung an Eides Statt verweigert. Das Gleiche gilt, wenn der Steuerpflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Steuergesetzen zu führen hat, nicht vorlegen kann oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen unvollständig oder formell oder sachlich unrichtig sind ».

En vertu du paragraphe 228 AO, les bulletins d'impôt peuvent faire l'objet d'une réclamation auprès du directeur, le paragraphe 244 AO prévoyant que l'instance de

recours, c'est-à-dire en l'espèce le directeur, dispose en la matière des mêmes pouvoirs que les bureaux d'imposition pour la fixation de la cote d'impôt et le paragraphe 204, alinéa 1^{er} AO énonçant que le bureau d'imposition doit "*die steuerpflichtigen Fälle (...) erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse (...) ermitteln, die für die Steuerpflicht und die Bemessung der Steuer wesentlich sind (...).*"

Il en découle que, saisi d'une réclamation contre un bulletin d'impôt établi par voie de taxation conformément au paragraphe 217 AO, le directeur ne saurait refuser un examen de la situation patrimoniale effective du contribuable dans la mesure où celui-ci lui rend l'exercice possible. La taxation n'est en effet pas une sanction à l'égard du contribuable négligent, mais un procédé de détermination des bases d'imposition susceptible d'être appliqué même à l'égard de contribuables soigneux et diligents.

C'est donc à tort que le directeur a entendu opposer une fin de non-recevoir au contribuable qui s'est fait taxer par le bureau d'imposition et qui exerce devant lui une réclamation en lui demandant de réexaminer son imposition.

C'est encore à tort que l'Etat entend tirer du droit du contribuable, consacré par l'article 8, paragraphe 3, *sub* 1 de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, de saisir le tribunal administratif d'un recours contentieux dès lors que le directeur a omis de statuer sur sa réclamation depuis plus de six mois, un droit corrélatif du directeur de s'abstenir discrétionnairement de statuer sur une réclamation contre un bulletin d'impôt. En réalité, la décision à prendre sur une réclamation ne constitue pas une faculté pour le directeur, mais une obligation et le droit conféré au contribuable de saisir le tribunal administratif en cas de silence n'a d'autre but et effet que de lui permettre de sortir du blocage dans lequel il se trouve, du fait du silence du directeur, en vue de parvenir à une imposition définitive.

S'il est bien vrai, comme l'affirme le directeur, que les contribuables ne doivent s'imputer qu'à eux-mêmes les conséquences éventuellement désavantageuses de la taxation, lorsque c'est par suite de leur propre comportement fautif qu'il a été nécessaire de recourir à cette mesure, ceci signifie seulement que dès lors qu'il ressort des circonstances de l'affaire que les résultats des taxations sont vraisemblables, les critiques dirigées contre ces mesures ne sont pas fondées (v. C.E. 11 avril 1962, n° 5742 du rôle), et non que le contribuable qui s'estime surtaxé ne puisse pas bénéficier du droit de réclamation contre un bulletin auquel il reproche un résultat contraire aux vraisemblances ou dont il prouve le caractère erroné.

Au contraire, dans le cadre de l'examen de la situation réelle – *tatsächliche Verhältnisse* – le directeur, qui dispose du pouvoir d'une modification de l'imposition en défaveur du contribuable, doit donc appliquer les mêmes soins que le bureau d'imposition pour la détermination des bases d'imposition et de la cote d'impôt.

Pour la détermination des bases d'imposition, le directeur dispose encore des mêmes droits et obligations que le bureau d'imposition en ce qui concerne l'appréciation

des preuves et les moyens d'investigation pour s'assurer d'une détermination juste des revenus du contribuable.

Il est vrai que le principe d'ordre public de la détermination exacte des bases d'imposition oblige les autorités fiscales à mettre tout en œuvre pour arriver à une imposition sur des bases qui correspondent le plus exactement possible à la réalité. Au cas cependant où le contribuable, malgré rappels et moyens de contrainte restés infructueux, se soustrait à son obligation de collaboration en omettant de remettre une déclaration d'impôt, mettant ainsi le bureau d'imposition dans l'impossibilité de déterminer de manière exacte le revenu imposable, il est censé se contenter de cette approximation, qu'elle opère en sa faveur ou en sa défaveur, et il ne saurait utilement réclamer devant le directeur contre un bulletin d'impôt établi par voie de taxation au seul motif que la cote d'impôt fixée ne correspond pas exactement à sa situation réelle. Il ne saurait dans une telle hypothèse prospérer dans sa réclamation que s'il rapporte la preuve que ses revenus réels s'écartent de manière significative des bases d'imposition fixées par le bulletin d'impôt.

Dans le cadre de la preuve à rapporter ainsi, ses déclarations ne bénéficient d'aucune présomption de véracité. Plus particulièrement, dans la mesure où le paragraphe 208, alinéa 1^{er} AO, qui instaure la présomption de véracité au fond en faveur d'une comptabilité reconnue régulière en la forme, s'insère dans les dispositions relatives à la procédure d'établissement de l'impôt, cette présomption ne saurait être invoquée qu'au bénéfice d'une comptabilité remise à l'appui d'une déclaration d'impôt devant le bureau d'imposition, mais non pas en faveur d'une comptabilité soumise dans le cadre d'une réclamation, laquelle ne constitue qu'un simple moyen de preuve ne bénéficiant d'aucune présomption de véracité (trib. adm. 12 février 2003, Pas. adm. 2008, V° Impôts, n° 380).

En l'espèce, les époux ... ont omis de déposer des déclarations d'impôt pour les années 2002 et 2003, ayant été imposés moyennant taxation pour ces exercices. Concernant ces exercices, ils ont remis au directeur des déclarations d'impôt accompagnées d'un certain nombre de pièces relatives à des recettes et dépenses, sans que ces pièces soient assez exhaustives pour établir le caractère complet des recettes déclarées.

Or, dans la mesure où les éléments soumis par les époux ... ne peuvent pas être nécessairement considérés comme établissant à suffisance leur revenu imposable réel, au vu, notamment, des activités indépendantes dans lesquelles ils étaient engagés, il y a lieu d'admettre que ceux-ci n'ont pas produit, en l'état, les éléments de preuve suffisants pour établir le caractère erroné des bulletins d'impôt entrepris devant le directeur par la voie de la réclamation, et notamment que les bulletins en question s'écartent de manière significative de leurs revenus réels. D'autre part, le directeur, en omettant de procéder à l'examen des pièces produites devant lui, n'a pas respecté ses obligations d'investigation pesant sur lui dans le cadre d'une procédure de réclamation.

Il y a partant lieu de confirmer, quoique par des motifs partiellement différents, le jugement entrepris et de renvoyer le litige devant le directeur pour permettre aux époux ...

... de prouver le cas échéant, dans le cadre de la procédure de réclamation, conformément aux principes ci-avant retenus, l'écart significatif des bulletins d'impôt des années 2002 et 2003 établis par la voie de la taxation d'office par rapport à leurs revenus réels et au directeur d'examiner les pièces à verser par les intimés et de tirer le cas échéant les conclusions qui s'imposent en conformité avec les principes ci-avant retenus.

Par ces motifs,

et ceux non contraires des premiers juges,

la Cour administrative, statuant à l'égard de toutes les parties,

reçoit l'appel en la forme,

au fond, le déclare non justifié,

partant, confirme le jugement du 23 octobre 2008,

condamne l'Etat aux dépens de l'instance d'appel.

Ainsi délibéré et jugé par :

Georges RAVARANI, président,
Henri CAMPILL, premier conseiller,
Serge SCHROEDER, conseiller,

et lu par le président en l'audience publique à Luxembourg au local ordinaire des audiences de la Cour à la date indiquée en-tête, en présence du greffier en chef de la Cour Erny MAY.

s. MAY

s. RAVARANI